

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 22499 C  
Inscrit le 29 janvier 2007

---

### Audience publique du 3 mai 2007

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre un jugement du 20 décembre 2006 (n° 21223 du rôle)  
rendu dans une affaire opposant la société anonyme XXX s.a.,  
Luxembourg, à l'Etat  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial  
communal et d'impôt sur la fortune**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 22499C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2007 par Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 24 janvier 2007, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 20 décembre 2006 dans la mesure où le recours en réformation de la société anonyme XXX s.a., ayant son siège social à L-XXX, a été déclaré justifié ; en visant nommément les bulletins entrepris de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 réformés par le tribunal ;

Vu le mémoire en réponse intitulé « *mémoire en réplique en appel* » déposé au greffe de la Cour administrative le 28 février 2007 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, au nom de la société anonyme XXX s.a. ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 28 mars 2007 par Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Où le premier conseiller-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth et Maître Alain Steichen en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 avril 2007.

---

A la date du 11 novembre 2004 le bureau d'imposition Sociétés 2 émit à l'égard de la société anonyme XXX s.a., établie à L-XXX, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2003 et 1<sup>er</sup> janvier 2004 de même que les bulletins de l'impôt sur la fortune aux mêmes dates-clés. Par courrier de son mandataire du 7 février 2005, la société XXX fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation contre l'ensemble des bulletins d'impôt et bulletins d'établissement de la valeur unitaire précités. En l'absence de décision directoriale sur cette réclamation, la société XXX a fait introduire le 5 avril 2006 un recours en réformation à l'encontre des bulletins d'impôt et bulletins d'établissement de la valeur unitaire sous réclamation.

Par jugement du 20 décembre 2006, le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, s'est déclaré compétent pour connaître du recours en réformation introduit, a déclaré le recours irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins d'impôt sur la fortune pour 2003 et 2004 et les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003, pour recevoir le recours en réformation en la forme pour le surplus. Au fond le tribunal a déclaré ce recours justifié et, par réformation des bulletins entrepris de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 a dit que les revenus français de la SCI XXX, soit 170.391,- € au titre de l'année 2002 et 66.728,- € au titre de l'année 2003, étaient exonérés. De même, par réformation des bulletins d'établissement de la valeur unitaire entrepris il a dit que la valeur des parts de la SCI XXX était à exclure de la fortune d'exploitation. Le tribunal a renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution, tout en condamnant l'Etat aux frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2007 par Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth, fort d'un mandat du ministre des Finances du 24 janvier 2007, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a interjeté appel contre le jugement précité du 20 décembre 2006 dans la mesure où il a réformé les « *bulletins d'impôt* » déferés. L'Etat conclut à ce que par réformation du jugement entrepris le recours initial soit déclaré irrecevable, sinon non fondé et que la Cour retienne qu'il n'y a pas lieu à réformation des « *bulletins déferés* » avec condamnation de la partie intimée aux frais et dépens des deux instances.

A l'appui de sa requête d'appel, l'Etat fait valoir que ce serait notamment à tort que le tribunal aurait décidé que les revenus courants d'une société établie à Luxembourg tirés de sa participation dans une société civile établie en France seraient à exonérer de l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités. Les premiers juges auraient de la sorte méconnu la portée de l'article 19, paragraphe 2 de la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à y établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1<sup>er</sup> avril 1958, ci-après « *la convention franco-luxembourgeoise* ».

La partie publique appelante de faire valoir que si le tribunal avait justement défini la notion de « *produits de participation* » contenue à l'alinéa premier de l'article 19, paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise comme visant les seuls revenus courants de la participation, en l'espèce les revenus immobiliers courants, à

l'exclusion des gains en capital, à savoir les plus-values de cessions d'immeubles, il aurait cependant faussement conditionné l'application de ce texte par la prémisse que l'Etat qui l'invoque devrait être en droit d'imposer les revenus courants en conformité avec les autres dispositions de la convention. Ainsi, les premiers juges auraient ajouté une condition qui ne serait point prévue par le texte de l'article 19, paragraphe 2 en question, ni par une autre disposition de la convention. D'après son libellé même l'article 19, paragraphe 2 en question s'analyserait en dérogation formelle par rapport aux autres dispositions de la convention et devrait par conséquent être interprété comme tel.

L'Etat appelant reproche aux premiers juges d'avoir, à travers leur raisonnement, abouti à faire simplement abstraction au niveau de l'article 19, paragraphe 2 en question des termes « *nonobstant les dispositions de la présente convention ...* ». En conclusion, l'Etat appelant de faire valoir que les revenus courants de la société XXX, tirés de sa participation dans la société civile immobilière XXX, auraient dû être soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités au Grand-Duché de Luxembourg conformément au paragraphe 2 a) de l'article 19 de la convention franco-luxembourgeoise.

A travers son mémoire en réponse, intitulé « *mémoire en réplique en appel* » déposé au greffe de la Cour administrative le 28 février 2007 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, la société anonyme XXX conclut au caractère non fondé de l'appel interjeté et sollicite la confirmation du jugement entrepris avec condamnation de l'Etat aux frais.

Suivant la société intimée, l'article 19, paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise ne trouverait tout simplement pas à s'appliquer au cas d'espèce. En premier lieu, l'intimée de rejoindre à la fois les premiers juges et l'Etat appelant pour dire que seuls les revenus courants de participation seraient visés par l'article 19, paragraphe 2 en question, à l'exclusion des gains en capital qui, quant à eux, seraient couverts par l'article 3 de ladite convention attribuant le pouvoir d'imposition de toutes plus-values sur biens immobiliers à l'Etat dans lequel les biens sont situés.

Suivant l'intimée, les revenus imposés dans son chef au titre des bulletins litigieux consisteraient exclusivement en plus-values, de sorte que sous cet aspect il n'y aurait pas lieu à application de l'article 19, paragraphe 2 en question.

En second lieu, l'intimée de faire valoir que la convention franco-luxembourgeoise ne ferait que répartir le droit d'imposer, mais ne saurait elle-même créer le fait générateur de l'imposition. S'il était vrai que l'article 19, paragraphe 2 introduit une dérogation aux autres dispositions de ladite convention, il n'aurait cependant vocation à s'appliquer que dans la mesure où la législation de l'Etat contractant qui s'en prévaut permettrait la taxation des produits de participation dans des sociétés civiles.

Tel que l'aurait retenu le tribunal en première instance, la SCI XXX devrait être considérée comme fiscalement transparente d'un point de vue luxembourgeois et par conséquent le droit interne luxembourgeois considérerait que les revenus sont directement réalisés par l'associé luxembourgeois de la société civile. Cette vision des choses serait également corroborée par l'interprétation des autorités fiscales françaises qui ne reconnaîtraient pas la personnalité morale à la SCI XXX. Par ailleurs les actes

de vente des biens immobiliers français concernés seraient directement exécutés par l'intimée, propriétaire juridique des biens en question.

L'intimée déclare se trouver dans la situation visée par la jurisprudence XXX où une société opaque luxembourgeoise était directement propriétaire d'un immeuble en France duquel elle percevait des revenus, en sorte que les dispositions de l'article 19, paragraphe 2 ne trouveraient pas application en l'espèce. L'intimée de renvoyer au jugement XXX ayant relevé dans ce contexte que les revenus constituaient des revenus de biens immobiliers au sens de l'article 3 de la Convention au titre duquel ils étaient exclusivement taxables dans l'Etat où les biens immobiliers étaient situés, c'est-à-dire en France.

L'intimée de conclure qu'à travers chacun des deux éléments par elle ainsi soulevés et non contestés par l'acte d'appel, la non-applicabilité des dispositions de l'article 19, paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise s'imposerait. L'intimée demande en conséquence la confirmation du fait que les plus-values réalisées sur la vente des biens immobiliers situés en France et détenus par XXX seraient à exonérer au Luxembourg.

A travers son mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 28 mars 2007 par Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth, l'Etat de souligner d'abord que le jugement entrepris n'a pas fait de distinction entre les revenus courants et les produits de cessions pour ce qui est de l'interprétation du terme « *produits* ».

L'Etat appelant de faire valoir ensuite que le texte de l'article 19, paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise serait d'interprétation stricte concernant plus particulièrement sa première phrase. Si la convention répartissait la base imposable entre les deux « *juridictions* », son article 19 ne traiterait que de la méthode d'élimination de la double imposition. Dans l'hypothèse de revenus provenant de participations dans les sociétés civiles, la méthode d'imputation serait d'application à travers ledit article 19, paragraphe 2. Suivant le principe de l'imputation, l'Etat de résidence – en l'occurrence le Luxembourg – calculerait l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux provenant de l'autre Etat – en l'occurrence la France. Le Luxembourg déduirait ensuite de l'impôt qui lui est dû, l'impôt payé en France. Dans l'hypothèse où la France ne peut ou ne veut exercer son droit d'imposition, l'impôt déductible serait nul. Ce serait à tort que la partie intimée se référerait à la jurisprudence XXX, étant donné que la société XXX aurait détenu directement des immeubles en France, contrairement à la société XXX, laquelle détiendrait une participation dans une société civile immobilière.

Considérant que l'appel est recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi ;

Considérant que les premiers juges ayant statué au fond et en vertu de l'effet dévolutif de l'appel, la Cour est appelée à procéder à un nouvel examen du litige en droit et en fait à partir des moyens développés dans la requête d'appel ;

Considérant que tout comme il est loisible à une partie de limiter son appel de façon expresse à un ou plusieurs points précis du jugement entrepris (CA 30 mars 2006, n° 20888C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Procédure contentieuse, n° 579, p. 776), une

limitation implicite de l'objet de l'appel peut résulter de l'agencement des moyens formulés par la partie appelante ;

Considérant qu'à travers sa requête d'appel, l'Etat, après avoir énoncé que le jugement entrepris lui cause torts et griefs en ce qu'il a réformé les bulletins d'impôt déferés, reproche au tribunal d'avoir décidé « *notamment* » que « *les revenus courants qu'une société établie à Luxembourg tire de sa participation dans une société civile établie en France sont à exonérer de l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités* », ceci en méconnaissance de la portée de l'article 19 paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise ;

Considérant que si comme en première instance, la partie intimée conteste l'applicabilité en l'espèce de la disposition de l'article 19 paragraphe 2 sous revue, elle rejoint, tout comme la partie appelante, les premiers juges en ce qu'ils ont retenu que la « *notion de « produit de participation » vise les seuls revenus courants de la participation, en l'occurrence les revenus immobiliers courants, à l'exclusion des gains en capital, à savoir les plus-values de cessions d'immeubles* » ;

Considérant que dès lors, au-delà de la question de l'applicabilité de la disposition en question, la qualification de la notion de « *produit de participation* » y visée n'est point litigieuse ;

Considérant que force est à la Cour de constater que malgré la formulation énonciative (« *notamment* »), le seul moyen développé à la requête d'appel porte précisément sur la violation alléguée dudit article 19 paragraphe 2 en relation avec l'exonération des seuls revenus courants de l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités retenue, parmi d'autres chefs, par le jugement entrepris ;

Que le mémoire en réplique ne fait qu'étayer le moyen d'appel ainsi proposé ;

Considérant que la Cour est dès lors amenée à retenir qu'à travers l'agencement de son argumentaire d'appel, la partie appelante publique a implicitement, mais nécessairement, limité son appel à la seule question de l'exonération de l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités des revenus courants ainsi délimités de la société anonyme XXX , visant ainsi uniquement une partie du jugement entrepris ayant retenu « *par réformation des bulletins entrepris de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002/2003 ... que les revenus français de la SCI XXX , soit 170.391 € au titre de l'année 2002 et 66.728€ au titre de l'année 2003, sont à exonérer* » et renvoyé l'affaire devant le directeur de l'administration des contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

Considérant que contrairement aux conclusions de l'intimée, il résulte des données constantes en fait telles que dégagées à bon escient par les premiers juges que des revenus courants ainsi délimités existent pour les années 2002 et 2003 à raison de respectivement une perte courante de 13.809,- € et un bénéfice courant de 26.976,- € ;

Considérant que l'article 19 paragraphe 2 alinéa premier de la convention franco-luxembourgeoise dispose que « *nonobstant les dispositions de la présente convention, chacun des deux Etats contractants conserve le droit d'imposer suivant les règles*

*propres à sa législation les produits de participation dans des entreprises constituées sous forme de sociétés civiles, de sociétés en nom collectif, de sociétés de fait et d'associations en participation ainsi que pour les parts des commandités dans les sociétés en commandite simple » ;*

Considérant que le paragraphe 2 de l'article 19 en question comporte un second alinéa libellé comme suit : « *En ce qui concerne ces produits, la double imposition sera évitée de la façon suivante :*

- a) le Luxembourg imputera, sur l'impôt afférent aux produits dont il s'agit ayant leur source en France et compris dans les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur le revenu des collectivités, et dans la limite de ces impôts, l'impôt auquel lesdits produits auront été assujettis en France ;*
- b) La France imputera sur les impôts visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, b), dans la base desquels ces produits se trouvent compris et dans la limite de ces impôts, les impôts visés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, a), que ces produits auront supportés au Luxembourg » ;*

Considérant que le paragraphe 2 de l'article 19, tel que prérelaté est issu de l'article 8 de l'avenant du 8 septembre 1970 à la convention franco-luxembourgeoise, signé à Paris le 8 septembre 1970 et approuvé par la loi du 27 juillet 1971 ;

Considérant que les conventions bilatérales de non-double imposition comportent une autolimitation des compétences d'imposition concurrentes des Etats signataires de la convention se matérialisant par un partage des droits d'imposition en fonction de différents critères préétablis, de façon à éliminer les doubles impositions éventuelles ;

Considérant qu'au-delà de toute question d'existence de personnalité juridique, voire de transparence en matière fiscale, concernant plus particulièrement les sociétés civiles, l'article 19, paragraphe 2 de la convention franco-luxembourgeoise se réfère précisément aux produits de participation dans des entreprises constituées sous forme de sociétés civiles pour relaisser à chacun des deux Etats contractants y relativement le droit d'imposer suivant ses règles propres et ce nonobstant les autres dispositions de la convention en question ;

Considérant qu'il résulte ainsi des termes clairs et précis du paragraphe 2 de l'article 19 en question qu'au-delà des autres dispositions de la Convention, chacun des deux Etats contractants conserve le droit d'imposer les produits de participation dans une entreprise constituée sous forme de société civile, non pas suivant les règles prévues par ailleurs dans la Convention, mais suivant les règles propres à sa législation interne ;

Considérant que d'après le même texte, le droit d'imposition ainsi réservé à chacun des deux Etats contractants comporte comme corollaire les règles d'évitement de la double imposition contenues en l'alinéa second dudit paragraphe 2 de l'article 19 suivant les méthodes d'imputation y respectivement énoncées ;

Considérant qu'au regard du libellé clair et précis du paragraphe 2 de l'article 19 en question, c'est dès lors à tort que l'intimée conclut derechef en appel à sa non-

applicabilité en l'espèce pour les produits de participation dans une société civile y expressément visés ;

Considérant qu'après avoir correctement affirmé l'applicabilité de principe des dispositions de l'article 19 paragraphe 2 sous revue, les premiers juges ont cependant méconnu les termes clairs et précis des dispositions capitales, contenues en tête de phrase de son alinéa premier (« *nonobstant les dispositions de la présente Convention* ») ;

Considérant qu'en retenant que l'application dudit article 19, paragraphe 2 était conditionnée par la prémisse que l'Etat qui l'invoque soit en droit d'imposer ce revenu courant en conformité avec les autres dispositions de la Convention franco-luxembourgeoise, les premiers juges ont précisément méconnu la portée du début de phrase de son alinéa premier qui porte sans ambiguïté que c'est au-delà des dispositions prévues par ailleurs dans la Convention franco-luxembourgeoise (« *nonobstant les dispositions de la présente Convention* »), partant en en faisant abstraction, qu'il y a lieu d'appliquer les dispositions nationales pertinentes ;

Que c'est ainsi que ledit article 19 paragraphe 2 prévoit le droit d'imposition pour chacun des deux Etats contractants suivant les règles propres à sa législation ;

Considérant que la non-application des autres dispositions de la convention se justifie d'autant plus, eu égard à l'incompatibilité qui se dégagerait d'une application concurrente de l'article 19 avec les autres articles de la convention, en ce que plus particulièrement les articles 3 à 18 prévoient des attributions du droit d'imposition, essentiellement suivant la méthode de l'exemption, tandis que l'article 19 prévoit en principe des règles relevant de la méthode de l'imputation ;

Considérant qu'il est constant en fait que la société XXX a touché durant les années 2002 et 2003 des revenus provenant de la société civile immobilière XXX, ayant trait à des immeubles situés en France, par rapport auxquels cette dernière détient des droits réels ;

Qu'il s'agit dès lors éminemment pour la société anonyme XXX de produits de participation dans une entreprise constituée sous forme de société civile, tels que visés par le libellé clair et précis de l'article 19, paragraphe 2 alinéa premier en question ;

Considérant que la situation de l'espèce est, à la base, différente de celle ayant donné lieu aux jugement (TA 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle) et arrêt (CA 23 avril 2002, n° 14442C du rôle) ayant eu trait à un recours formé par la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois XXX s.à r.l., où cette dernière détenait directement des immeubles en France, sans l'intermédiaire d'une des entités visées par l'article 19, paragraphe 2, alinéa premier de la convention franco-luxembourgeoise, dont plus particulièrement d'une société civile, en sorte que tout l'argumentaire des parties tiré de ladite affaire de référence n'est pas de nature à interférer en l'occurrence ;

Considérant que l'article 19 paragraphe 2 en question disposant au-delà de toute question d'existence de personnalité juridique voire de transparence en matière fiscale concernant plus particulièrement les sociétés civiles y visées, la situation de l'espèce

est encore différente du cas de figure XXX en ce que du fait de la seule présence de l'entité société civile XXX les dispositions de l'article 19, paragraphe 2 sont devenues applicables, excluant l'application de toutes autres dispositions de la convention dont plus particulièrement l'article 3 qui réserve le droit d'imposition des revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires à l'Etat de situation des biens en question ;

Considérant que devant le principe d'imposition ainsi clairement confirmé par l'article 19 paragraphe 2 en question dans le chef de l'Etat grand-ducal concernant les produits de participation y visés, le tribunal, après avoir retenu par ailleurs à juste titre *« qu'en droit fiscal luxembourgeois, le bénéfice commercial englobe les revenus provenant de biens investis, peu importe leur nature mobilière ou immobilière, revenu qui serait rangé dans d'autres catégories de revenus si les biens qui les produisent ne faisaient pas partie de l'actif net investi d'une entreprise »*, aurait dû être amené à appliquer en conséquence la disposition sous revue au lieu de retenir que lesdits revenus de la SCI XXX concernant plus précisément les années 2002 et 2003, étaient à exonérer ;

Considérant que l'imposition suivant l'article 19, paragraphe 2 de la Convention n'ayant pas été autrement critiquée, quant à son détail, en instance d'appel, il n'y a pas lieu pour la Cour de statuer plus loin sous cet aspect ;

Considérant que l'appel étatique, quoique justifié dans le seul moyen invoqué, s'analysant comme étant partiel, le jugement n'encourt la réformation que dans la mesure où il a été entrepris ;

Considérant que par voie de conséquence, il y a lieu à réformation partielle du jugement entrepris, en ce sens que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 de la société anonyme XXX S.A. ne sont pas à réformer dans la mesure où ils ont procédé à l'imposition des produits de participation dans la SCI XXX au titre des années 2002 et 2003, produits de participation qualifiés de façon non litigieuse comme visant les seuls revenus courants de la participation, en l'occurrence les revenus immobiliers courants, à l'exclusion des gains en capital, plus-values de cessions d'immeubles ;

Considérant qu'eu égard au caractère à la fois limité et justifié dans cette mesure de l'appel, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour moitié à chacune des parties ;

#### **Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant contradictoirement ;

reçoit l'appel -partiel- en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, réformant partiellement ;



dit qu'il n'y a pas lieu à réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002-2003 dans la mesure où ils ont porté imposition des revenus courants en provenance de la SCI XXX ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour moitié à l'Etat et pour l'autre moitié à la partie intimée.

Ainsi délibéré et jugé par :

Marion Lanners, présidente,  
Francis Delaporte, premier conseiller, rapporteur,  
Henri Campill, conseiller,

et lu par la présidente en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

la présidente